

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. november 10.1(1)

C?245/04. sz. ügy

EMAG Handel Eder OHG

kontra

Finanzlandesdirektion für Kärnten

(az österreichischen Verwaltungsgerichtshofs [Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték-adó – Hatodik irányelv – Közösségen belüli termékbeszerzés – Láncügylet”

I – Bevezetés

1. A jelen ügyben a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(2) (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésével kapcsolatos kérdéseket kell megválaszolni, amelyek az ún. láncügyletek adóztatását érintik. Az ilyen ügyleteknél két vagy több tagállamból származó vállalkozások egymás után ugyanarra az árura nézve kötnek adásvételi szerz?déseket, amelyeket azután az els? szállítótól az utolsó vev?ig egyetlen árumozgás keretében teljesítenek.

2. Az osztrák Verwaltungsgerichtshof el?tti alapeljárásban egy láncügylet utolsó vev?je a Finanzamtal a közvetít? keresked?nek – az el?zetesen megfizetett adó levonása keretében – megfizetett hozzáadottérték-adó elismerésér?l vitázik. Az el?zetesen megfizetett adó levonását az adóköteles belföldi termékértékesítéseknel biztosítják, de az adómentes Közösségen belüli (határokon átnyúló) termékértékesítéseknel nem. A Finanzamt azon a véleményen van, hogy az érintettek jogtalanul kezelték adóköteles belföldi termékértékesítésként az utolsó vev? részére történ? termékértékesítést.

II – Jogi háttér

A – A közösségi jog

3. A hatodik irányelv 2. cikke szerint a termékértékesítés a hozzáadottérték-adó alá tartozik, ahol is adóalany a 4. cikk (1) és (2) bekezdése értelmében az az önálló keresked?, aki az értékesítést végzi.

4. Az adóköteles tevékenység helyének meghatározására a 8. cikk a következ? szabályokat

állapítja meg:

„(1) A termékértékesítés helyének min?sül:

a) abban az esetben, ha a terméket akár az értékesít?, akár az átvév?, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el: az a hely, ahol a termék a feladás vagy az átvév?höz való fuvarozás megkezdésének id?pontjában található [...];

b) abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák: az a hely, ahol a termék az értékesítés id?pontjában található;

[...]

(2) Amennyiben azon hely, ahonnan a terméket feladják vagy elfuvarozzák, harmadik ország területén található, akkor – az (1) bekezdés a) pontjától eltér?en – a 21. cikk (4) bekezdése értelmében vett import?r szempontjából a termékértékesítés teljesítési helyének, valamint a további termékértékesítés teljesítési helyének azt a tagállamot kell tekinteni, ahova a termékimport irányul.”

5. Az 1991. december 16?i 91/680/EGK tanácsi irányelv(3) új XVIa. címet (Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan; 28a.–28m. cikk) illesztett be a hatodik irányelvbe. Ezek a rendelkezések jelenleg is irányadók, mivel eddig még nem került kibocsátásra a tagállamok közötti kereskedelemre vonatkozóan a kereskedelmi áruforgalom adóztatásának végleges szabályozása.

6. A hatodik irányelv 28a. cikke többek között így szól:

„(1) A következ?k szintén hozzáadottérték-adó alá tartoznak

a) a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részér?, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részér?, amennyiben az eladó olyan adóalany, aki mint ilyen jár el, és aki nem jogosult a 24. cikkben meghatározott adómentességre, és akire nem terjednek ki a 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának második mondatában, vagy a 28b. cikk B. részének (1) bekezdésében meghatározott feltételek.

[...]

(3) »Közösségen belüli termékbeszerzés«: a tulajdonosként történ? rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyon felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket egy olyan tagállamban, amely nem egyezik meg azzal, amelyikb?l a termékeket feladták vagy szállították.”

7. A hatodik irányelv 28b. cikkének A. része az ügylet helyét szabályozza. Az el?írás többek között így hangzik:

„(1) A Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerz? személynek történ? feladás vagy szállítás befejez?désekor találhatók.

(2) Az (1) bekezdés sérelme nélkül, a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely a hozzáadottértékadó-azonosító számot kiadta, amelynek alapján a termékeket beszerz? személy végrehajtotta a beszerzést, kivéve, ha a termékeket beszerz? személy igazolja, hogy a beszerzés az (1) bekezdésnek megfelel?en adóköteles volt.

[...]"

8. A hatodik irányelv 28c. cikkének A. része szerint a két tagállam közötti Közösségen belüli termékértékesítések mentesek az adó alól. A rendelkezés többek között így szól:

„Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következ?kben meghatározott mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását, a tagállamok mentesítik a következ?ket:

a) azon, az 5. cikkben meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerz? személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradv, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.

[...]"

B – *A nemzeti jog*

9. Az alapeljárásban irányadó nemzeti rendelkezések a 2000. évi Steuerreformgesetz(4) által módosított 1994. évi osztrák Umsatzsteuergesetzben (a továbbiakban: UStG) találhatók.

10. Az UStG 3. §-ának (1), (7) és (8) bekezdése így szól:

„(1) Termékértékesítésnek min?sül az az ügylet, amelynek során a vállalkozó az átvév?t, vagy annak megbízásából harmadik személyt arra jogosít, hogy sajátjaként rendelkezzen a dolog felett. A rendelkezési jogot maga a vállalkozó vagy annak megbízásából harmadik személy is átengedheti.

[...]

(7) A termékértékesítés azon a helyen teljesül, ahol a dolog a rendelkezési jog átengedésének id?pontjában található.

(8) Ha a termékértékesítés tárgyát az átvév? vagy annak megbízásából harmadik személy részére feladják vagy elszállítják, a termékértékesítés a szállítás megkezdésekor vagy a dolognak a szállítványozó, a teher- vagy a hajófuvarozó részére való átadásakor min?sül teljesítettnek. Feladásnak min?sül, ha a vállalkozó a dolgot teher- vagy a hajófuvarozóval szállíttatja el a harmadik személy részére vagy az ilyen szállítást szállítványozóval végezteti el.”

11. Az 1994. évi UStG 3. §-ának (8) bekezdését – a jogalkotó indokolása szerint a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának rendelkezéseivel való összehangolás céljából – módosította a 2000. évi Steuerreformgesetz, amely azóta a következ?képpen szól:

„Ha a termékértékesítés tárgyát az értékesít? vagy az átvév? adja fel vagy szállítja el, a termékértékesítés azon a helyen min?sül teljesítettnek, ahol az átvév? vagy annak megbízásából valamely harmadik személy részére a feladás vagy a szállítás megkezd?dik. Feladásnak min?sül, ha a dolgot teher- vagy hajófuvarozóval szállíttatják vagy az ilyen szállítást szállítványozóval végeztetik el. A feladás a dolognak a szállítványozó, a teher- vagy hajófuvarozó részére való átadásával kezd?dik meg.”

12. Az 1994. évi UStG adólevonásra vonatkozó 12. §-ának rendelkezései többek között így szólnak:

„(1) A vállalkozó az alábbi elzetiesen megfizetett adóösszegeket vonhatja le:

1. azt az adót, amelyet más vállalkozók a vállalkozása számára belföldön végzett termékértékesítések és egyéb ügyletek után a részére kiállított számlán (11. §) külön feltüntetnek [...]”.

III – A tényállás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

13. Az Ausztriában honos K GmbH 1996-ban és 1997-ben éves szerződés keretében meghatározott mennyiségű kohóólmot adott el havonta, „költségmentesen Arnoldstein, EK-vámoltan, adózva, tehergépjárművel” az alapeljárás felperesének, a szintén Ausztriában letelepedett EMAG Handel Eder OHG-nak. A K GmbH a kohóólmot a maga részéről Olaszországban és Hollandiában honos társaságoktól vásárolta. Az árut Rotterdamban, illetve Triesztben vámraktárban tárolták. Onnan a K GmbH által megbízott szállítmányozó az EMAG, illetve az EMAG vevője által meghatározott rendeltetési helyre szállította azt. A K GmbH a termékértékesítést 20% hozzáadottérték-adó felszámításával számlázta ki az EMAG-nak. A Finanzamt azonban elutasította, hogy az EMAG az elzetiesen megfizetett adót levonja. A Finanzamt véleménye szerint a K GmbH jogellenesen számlázta ki az EMAG részére a hozzáadottérték-adót, mivel az ügyletet az EMAG részére Olaszországból, illetve Hollandiából teljesített áruszállítás alapján adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek kell tekinteni.

14. Ezt az álláspontot támadta meg az EMAG, és úgy érvelt, hogy a szállítmányozó által végzett szállítás Olaszországból, illetve Hollandiából Ausztriába kizárólag a K GmbH kezdeményezésére történt. Ezért csak a K GmbH és az a szállítói közötti viszonylatban van szó más tagállamból történő termékértékesítésről. Az ezt követően, a K GmbH-től az EMAG részére történő termékértékesítés esetében ezzel szemben adóköteles belföldi termékértékesítésről van szó, és így engedélyezni kell az elzetiesen megfizetett adó levonását.

15. A Finanzlandesdirektion Kärnten az EMAG fellebbezését – mint megalapozatlant – elutasította. Álláspontja szerint az 1994. évi UStG 3. §-ának (8) bekezdése szerint az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés helye Hollandiában, illetve Olaszországban található, mivel az árut Rotterdamban, illetve Triesztben adták át a teherfuvarozónak, és az szállította el az EMAG részére Ausztriába.

16. A Finanzlandesdirektion Kärnten e határozata képezi az osztrák Verwaltungsgerichtshof elzetti eljárás tárgyát. A Verwaltungsgerichtshof a következő kérdéseket terjesztette elzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

1. Úgy kell-e értelmezni a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondatát, hogy a feladás vagy a szállítás indulási helye akkor is irányadó, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyletet, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen árumozgással teljesítik?

2. Adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek minősülhetnek-e különböző termékértékesítések abban az esetben, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyletet, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen árumozgással teljesítik?

3. Az 1. kérdésre adott igenlő válasz esetén a termék tényleges indítási helye vagy az a hely minősül-e a második termékértékesítés megkezdése helyének, ahol az első termékértékesítés lezárul?

4. Lényeges-e az 1–3. kérdés megválaszolása szempontjából az, hogy az árumozgás során kinek volt rendelkezési joga az áru felett?

IV – A felek érvei

17. A Bíróság elotti eljárásban az EMAG, az osztrák és az olasz kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság terjesztett elő észrevételeket. Az eljárásban részt vevő valamennyi fél azon az állásponton van, hogy a láncügyleteknél csak egy értékesítést lehet adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek tekinteni. Végeredményben a tekintetben is egyetértés van, hogy a jelen esetben a holland, illetve olasz elszállítóknak a K GmbH-hoz fűződő viszonylatában a hatodik irányelv értelmében vett Közösségen belüli termékértékesítésről van szó, következésképpen az EMAG-hoz fűződő viszonylatban már nem jön már szóba Közösségen belüli termékértékesítés.

18. Mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések absztrakt megválaszolását illetően az eljárásban részt vevő felek különbözőképpen nyilatkoznak. Amíg az EMAG és az Egyesült Királyság Kormánya úgy vélik, hogy láncügyletek esetében mindig az első termékértékesítés az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés, addig az osztrák és az olasz kormány, valamint a Bizottság azon az állásponton vannak, hogy az eset körülményei irányadók a tekintetben, hogy az adott esetben a termékértékesítések közül melyiket kell adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek tekinteni.

V – Jogi álláspont

A – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó szabályok tekintetében tett előzetes észrevétel

19. Belföldön a termékértékesítés a hozzáadottérték-adó alá tartozik (a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja). A harmadik országokból a Közösségen belüli vevőknek értékesített áruk esetében ezzel szemben nem az értékesítés, hanem a Közösség területére történő behozatal jelenti az irányadó adóköteles eseményt (a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja és 7. cikke).

20. A határokon átnyúló Közösségen belüli kereskedelem tekintetében a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályokkal (XVIa. cím) a 91/680 irányelv további adóköteles eseményt vezetett be, a Közösségen belüli termékbeszerzést. Ahhoz, hogy jobban megértsük ezeket a még mindig érvényes szabályokat, célszerű egy rövid visszatekintést tenni.

21. A Közösségen belüli termékbeszerzés bevezetése előtt a Közösségen belüli határokon átnyúló termékértékesítéseket az egyéb nemzetközi kereskedelemhez hasonlóan adóztatták. A termékértékesítés az általános szabály szerint a termékértékesítésnek a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti helyén, vagyis a feladás helyén volt adóköteles, mindazonáltal a kivitelkor mentesült az adó alól. Így azután a hozzáadottérték-adó a rendeltetési országba történő behozatalkor merült fel. A behozatali hozzáadottérték-adó kivetéséhez határellenőrzéseket

kellett végrehajtani.

22. A belső piac megvalósítása során az adóztatás e formáit, és ezzel a belső határokon az adóztatási célú ellenőrzéseket meg kellett szüntetni.(5) Mindenesetre a reform addig nem terjedt, hogy a belföldi termékértékesítésre vonatkozó szabályokat a két tagállam közötti kereskedelemre is kiterjesszék. Ugyanis ez azt jelentette volna, hogy a hozzáadottérték-adó az addigi helyzettől eltérően nem azt az államot illette volna, amelyikbe az árut behozták, hanem azt az államot, amelyikből az árut feladták. A tagállamon belüli kereskedelem esetén ugyanis általában a termékértékesítés jelenti az adóköteles eseményt (a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja). Az adóköteles tevékenység helye itt az a hely, ahol a termék az átvételhez való fuvarozás megkezdésekor található (a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja).

23. Az átmeneti szabályozás után az adóügyi szuverenitás tagállamok közötti jelenlegi felosztásának érintetlennek kell maradnia. A hozzáadottérték-adót mint fogyasztási adót továbbra is abban a tagállamban kell megfizetni, ahol a végső fogyasztás történik. Ennek biztosítása érdekében vezette be a 91/680 irányelv a tagállamok közötti kereskedelem tekintetében új adóköteles eseményként a Közösségen belüli termékbeszerzést (28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja). Ebben az esetben tehát az árunak az átvétel általi megszerzése kerül adóztatásra a behozatal tagállamában. Ez az adóköteles esemény váltotta fel az addigi behozatali adóztatást.

24. A kettős adóztatás elkerülése érdekében – amint azt Ruiz-Jarabo Colomer tanácsnok a Lipjes-ügyben már kifejtette – a tagállamok adóztatási joghatóságát úgy egyeztetik össze, hogy a Közösségen belüli tevékenység esetében ott kezdődik az egyik joghatósága, ahol a másiké megszűnik.(6)

25. Mivel a hatályos átmeneti szabályok szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés az áru rendeltetési országában kerül adóztatásra, a megfelelő Közösségen belüli termékértékesítést a származási országban mentesíteni kell az adó alól (a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja). Amíg tehát a Közösségen belüli termékbeszerzés lépett a behozatal adóztatásának helyébe, addig a Közösségen belüli termékértékesítés mentesítése helyettesíti a kivitel mentesítését.

B – Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett második kérdés?

26. Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett első két kérdés szorosan összefügg egymással. A második kérdés ugyanakkor alapvetőbb jellegű, ezért előbb azt kell megválaszolni. Jelentősége csak akkor lesz érthető, ha elképzeljük, hogy nyilvánvalóan hogyan kívánja az osztrák Finanzverwaltung a láncügylet ügyleteit minősíteni.

27. A Finanzverwaltung mindkét ügyletet, amely a láncügylet részét képezi, adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek tekinti. Az első adómentes Közösségen belüli termékértékesítés a holland, illetve olasz vállalkozás és az osztrák K GmbH közötti ügylet, a második adómentes Közösségen belüli termékértékesítés az osztrák K GmbH és az osztrák EMAG közötti ügylet. Ezzel a két – jogi szempontból nézve – önálló termékértékesítéssel mindazonáltal csak egyetlen árumozgás megy végbe Hollandiából/Olaszországból Ausztriába. Azért, hogy az egyaránt Ausztriában honos K GmbH és EMAG közötti ügylet esetében is adómentes Közösségen belüli – azaz határokon átnyúló – termékértékesítést feltételezhessen, a Finanzverwaltung a valójában a K GmbH által Hollandiából/Olaszországból végzett áruszállítást is a második termékértékesítéshez kapcsolja.

28. Ebben az összefüggésben a Verwaltungsgerichtshof második kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a láncügylet esetében tényleg két adómentes Közösségen belüli termékértékesítésről van szó, jöllehet csak egy szállítás történt.

29. A láncügylet ügyleteinek a Finanzverwaltung általi, fent bemutatott besorolása nem áll összhangban a hatodik irányelv XVIa. címében a Közösségen belüli termékértékesítések adóztatására megállapított különös szabályok céljaival. Ezek a szabályok a Közösségen belüli termékértékesítési ügyletek adóztatására vonatkozó tagállami hatáskörök összehangolását célozzák. A határokon átnyúló termékértékesítéseket csak egyszer, mégpedig – a belföldi ügyletekre vonatkozó szabályoktól eltérően – a rendeltetési országban kell adóztatni.

30. Ennek a célnak csak akkor lehet megfelelni, ha a jelen esetben csak a termékértékesítések egyikét kezeljük adómentes Közösségen belüli termékértékesítésként, mégpedig azt, amely a Közösségen belüli termékbeszerzéshez vezetett. Minden ezt megelőző és követő ügylet ezzel szemben belföldi termékértékesítés, amely az általános szabályok szerint abban az államban adózik, amelyben a termékértékesítés teljesítésére sor került.

31. A határokon átnyúló áruügyletek tekintetében a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja szerinti adómentes Közösségen belüli termékértékesítés tükröképe az adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzés. Amennyiben csak egyetlen, valamely tagállam határát átlépő árumozgás megy végbe, úgy csak egyetlen adómentes termékértékesítés állhat az egyik oldalon, és egyetlen adóköteles termékbeszerzés a másik oldalon. Ez biztosítja, hogy az érintett tagállamok hatásköreinek összehangolása – amelyre a hatodik irányelv XVIa. címének szabályai irányulnak – akadálytalanul megködjön, és ne kerüljön sor sem a Közösségen belüli termékértékesítések többszörös adóztatására, sem pedig arra, hogy az adóztatásuk elmarad (az adóztatás semlegessége). Olyan esetekben, mint a jelenlegi is, amelyben több személy érintett, és jön szóba átvettként, a határokon átnyúló árumozgást a tagállamok adóügyi szuverenitásának elhatárolása érdekében pontosan egy adott értékesítési, illetve beszerzési ügyletnek kell hozzárendelni.

32. Hogy milyen értelmetlenségek adódnak, ha olyan esetben, mint amely az alapügy tárgyát is képezi, két adómentes Közösségen belüli termékértékesítést feltételezünk, azt a következő megfontolások szemléltetik. Eszerint először is lenne egy adómentes Közösségen belüli termékértékesítés a holland/olasz elszállítótól a K GmbH részére. Ezzel szemben állna a K GmbH adóköteles Közösségen belüli beszerzése Ausztriában. A 28b. cikk A. részének (1) bekezdése szerint ugyanis e tevékenység helye az a hely, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejezésekor találhatók.

33. Ahhoz, hogy a K GmbH termékértékesítését az EMAG részére szintén adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek tekinthessük, e termékértékesítés helyének szükségszerűen ismét valamely Ausztriától eltérő tagállamban kellene lennie. Itt csak Hollandia és Olaszország jöhetnének szóba. Ezen értékesítési láncban a K GmbH tehát ugyanazon termékeket ismét értékesítené Hollandiából, illetve Olaszországból, jöllehet azokat már korábban Ausztriában a hatodik irányelv értelmében véve a Közösségen belül megszerezte.

34. Az így konstruált második Közösségen belüli termékértékesítéssel végül is egy további, a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzés jönne létre, amelyet az EMAG végezne Ausztriában. A szállítási folyamat fiktív megkésztérezése tehát nem csak természetellenes, hanem kéttő adóztatáshoz is vezet, amennyiben ugyanazok az áruk kétszer vezetnek adóköteles Közösségen belüli beszerzéshez Ausztriában.

35. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésre tehát azt kell válaszolni, hogy több termékértékesítés közül csak egy tekinthet adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek, ha különböző vállalkozások ugyanazon termékre vonatkozóan kötnek termékértékesítési ügyleteket, és ezeket egyetlen árumozgással teljesítik; a Közösségen belüli termékértékesítés ez esetben az a termékértékesítés, amely a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti Közösségen belüli termékbeszerzéssel áll szemben.

C – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésről

36. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés a két termékértékesítés helyének megállapítására vonatkozik a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint. Az alapeljárás tényállását figyelembe véve a kérdést megszorítóan úgy kell érteni, hogy az kizárólag két tagállamot érintő láncügylet esetére vonatkozik.

37. A Finanzverwaltung elgondolása szerint a termékértékesítés helyeként minden esetben a tényleges feladás hollandiai és olaszországi helyét kell tekinteni. Álláspontja szerint ez azzal jár, hogy mindkét termékértékesítés adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül. Állítólag ez az eredmény végső soron a hatodik irányelv 8. cikkének értelmezéséből következik.

38. Amint azonban a második kérdésre adott válaszban már megállapításra került, a jelen ügyben felmerülthöz hasonló határokon átnyúló árumozgás esetén mindazonáltal csak egyetlen adómentes Közösségen belüli termékértékesítés merül fel. Ebből az első kérdésre adandó válasz szempontjából az következik, hogy a fuvarozás megkezdésének helye a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében nem irányadó mindkét termékértékesítési jogviszony megítélése tekintetében, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyleteket, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen határokon átnyúló árumozgással teljesítik.

39. Noha a hatodik irányelv 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának szövege alapján lehetséges lenne mind a holland, illetve olasz elszállítók és a K GmbH, mind a K GmbH és az EMAG közötti szerződéses viszonyban Hollandiát, illetve Olaszországot a termékértékesítés helyének tekinteni. Az áru ugyanis a szállítási folyamat kezdetén valóban ezekben a tagállamokban volt. Ez a megközelítés azonban nem lenne összeegyeztethető a hatodik irányelv XVIa. címének a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó szabályaival.

40. Az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés megállapítása tekintetében eszerint nem az a meghatározó, melyik hely volt ténylegesen a fuvarozás kiindulópontja, és ezáltal a termékértékesítés helye a hatodik irányelv 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának értelmében. Inkább az a fontos, hogy melyik termékértékesítés eredményezett Közösségen belüli termékbeszerzést a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében. Ez a termékértékesítés az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés.

41. Ezzel szemben azok a termékértékesítések, amelyek az értékesítési láncban a Közösségen belüli termékbeszerzést megelőzően, valamint azt követően történnek, belföldi termékértékesítések a feladási országban, illetve a rendeltetési országban, amelyek értékesítési helyét a hatodik irányelv 8. cikke szerint kell megállapítani.

42. Ennek megfelelően fejtette ki a Bíróság a Lipjes-ügyben⁽⁷⁾ hozott ítéletében, hogy a Közösségen belüli ügylet esetén a Közösségen belüli termékbeszerzés az irányadó tevékenység. E tevékenység helyét a 28b. cikk A. és B. része határozza meg, amely tehát eltér az ugyanezen irányelv 8. cikkének a tagállamon belüli termékértékesítésre vonatkozó általános rendelkezéseitől.

43. Az elztes döntéshozatalra elterjesztett els kérdésre ezért azt kell válaszolni, hogy a feladás megkezdésének helye a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében nem meghatározó a tekintetben, hogy a termékértékesítést a jelen ügyben felmerülthöz hasonló láncügylet keretében adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek kell-e tekinteni.

D – Az elztes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdés?

44. Az elztes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdést csak az elztes döntéshozatalra elterjesztett els kérdésre adott igenlő válasz esetére tették fel. Az els kérdésre adott válaszból következik, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját nem lehet úgy értelmezni, hogy a határokon átnyúló láncügylet több termékértékesítését egyedül az e rendelkezés szerinti tényleges értékesítési hely alapján Közösségen belüli termékértékesítésnek lehetne minősíteni.

45. E megállapítás miatt azonban a harmadik kérdésre adott válasz nem veszíti el minden jelentőségét az alapügyre vonatkozóan. A 8. cikket ugyanis továbbra is alapvetően azokra a belföldi termékértékesítésekre kell alkalmazni, amelyek a Közösségen belüli termékértékesítést megelőzően, valamint azt követően történnek.

46. A 8. cikk különösebb nehézség nélkül alkalmazható azokra a termékértékesítésekre, amelyek a Közösségen belüli termékértékesítést megelőzően egyedül a feladási országban mentek végbe.

47. Ezzel szemben más a helyzet az olyan belföldi termékértékesítés esetén, amely a Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódik. Amennyiben a terméket olyasvalaki, akinek személyében Közösségen belüli termékbeszerzésre került sor (jelen ügyben a K GmbH), valamely harmadik személynek értékesíti ugyanabban a tagállamban (jelen ügyben az EMAG), úgy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltérően nem tekinthető a termékértékesítés helyének az a hely, ahol a termék a feladás vagy a fuvarozás megkezdésének időpontjában ténylegesen található (jelen ügyben Hollandia, illetve Olaszország).

48. Inkább azt a körülményt kell e tekintetben figyelembe venni, hogy már az áru rendeltetési országában (jelen ügyben Ausztria) sor került a Közösségen belüli termékbeszerzésre. Az e beszerzést követő termékértékesítés helyének ennek megfelelően ugyancsak a rendeltetési országot kell tekinteni.

49. Erre az eredményre kétféleképpen lehet jutni. Egyrészt a termékbeszerzést követő belföldi termékértékesítést a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti esetben lehetne tekinteni (árumozgás nélküli termékértékesítés). Ez célszerű, mivel a határokon átnyúló fuvarozást már a megelőző Közösségen belüli termékértékesítéshez rendeltük, és az nem rendelhető további termékértékesítéshez.

50. Másrészt a hatodik irányelv 8. cikkének (2) bekezdését lehetne analógia útján alkalmazni. Ez az előírás különös szabályt állít fel a termékértékesítés helyének meghatározására arra az esetre, ha az árut az importőr megbízásából valamely harmadik országból szállítják a Közösségbe. Ekkor nem a feladás tényleges harmadik országbeli helye a termékértékesítés helye, hanem az a tagállam, ahová a termékimport irányul. Mivel a gyakorlatban a Közösségen belüli termékbeszerzés a behozatalt helyettesíti, ez a megoldás is védhetőnek tűnik.

51. Mivel végül mindkét megközelítés azt eredményezi, hogy az a tagállam minősül a termékértékesítés helyének, ahol a megelés?z? Közösségen belüli termékbeszerzés megtörtént, nem igényel döntést, hogy melyik megközelítés élvezzen előnyt.

52. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre ezért azt kell válaszolni, hogy a jelen ügyben felmerülthöz hasonló láncügylet keretében nem tekinthető a Közösségen belüli termékbeszerzést követő termékértékesítés helyének az a hely, ahol a terméket ténylegesen feladták. A termékértékesítés helyének inkább az a tagállam minősül, ahol a Közösségen belüli termékbeszerzésre sor került.

E – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről

53. A negyedik kérdéssel, amelyet az 1–3. kérdések megválaszolásától függetlenül tett fel, a Verwaltungsgerichtshof azt kívánja megtudni, hogy e kérdések megítélése szempontjából jelentősége van-e annak, hogy az árumozgás során kinek volt rendelkezési joga az áru felett.

54. Amint az már kifejtésre került, a jelen ügyben felmerülthöz hasonló láncügylet esetén azt a termékértékesítést kell az adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek tekinteni, amely közvetlenül a Közösségen belüli termékbeszerzéshez vezet.

55. A hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdése szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyron felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki olyan tagállamban szerzi meg a termékeket, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították.

56. Mivel itt ténykérdésről van szó, nevezetesen a rendelkezési jog megszerzéséről, a vázlatos megoldás nem lehetséges. Így például nem lehet mindig az első vagy az utolsó termékértékesítési jogviszony a meghatározó. Inkább az egyedi eset körülményeit kell figyelembe venni.

57. A „tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése” is központi eleme a termékértékesítés meghatározásának a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében. Ezzel kapcsolatban a Bíróság a Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben hozott ítéletében már megállapította, hogy e tekintetben nem feltétlenül a nemzeti jog szerinti tulajdonátruházásról van szó.(8) Ellenben elegendő, hogy az átvett képes legyen arra, hogy a dolog felett ténylegesen úgy rendelkezzen, mintha a tulajdonosa lenne. Ezek a megállapítások megfelelően vonatkoznak a Közösségen belüli termékbeszerzés fogalom meghatározására is.

58. A tulajdonosi jogosítványok tipikus kifejeződése a dolog feletti tetszés szerinti rendelkezés, különösen a birtoklás és az elidegenítés joga.

59. A Közösségen belüli termékbeszerzés meghatározó elemét a tulajdonosi jogosítványok megszerzése mellett az áru határátlépése jelenti. Ezért kézenfekvő, hogy a fuvarozásnak, illetve az arra való megbízásnak különleges jelentőséget tulajdonítsunk. Aki a fuvarozást megrendeli, az határozza meg alapvetően, hogy az áru mikor és hol tartózkodjon. Amennyiben a fuvarozásba harmadik személyt is bevon, annak birtoklását végeredményben a megbízójának kell betudni. Az áru tartózkodási helyének meghatározása a tulajdonosi jogosítványok kifejeződése, amint azok a Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében is meghatározók.

60. Következésképpen arról van szó, hogy amennyiben más támpont nincs,(9) a Közösségen belüli termékbeszerzést az valósítja meg, aki a fuvarozást megrendeli, és ezzel a határokon átnyúló fuvarozás során közvetlenül vagy közvetve rendelkezési jogot gyakorol a dolog felett.

További feltétel, hogy a fuvarozás megrendelőjének székhelye ne a feladási országban legyen, illetve ne a feladási ország által kiadott HÉA-azonosító szám alatt járjon el.

61. A fuvarozásért viselt felelősséghez kapcsolás azért is megfelelőnek tűnik, mert az értékesítési láncban részes összes vállalkozó közül az a személy a legjobban informált a kiindulási és rendeltetési helyről, akinek a megbízásából az árut fuvarozzák, és aki a fuvarozás során az áru felett rendelkezik. E vállalkozó a határokon átnyúló termékértékesítési ügylet keretében kiemelt felelősséggel tartozik a határokon átnyúló ügylet megfelelő adóügyi kezelését illetően.

62. A fuvarozás megrendelésének szempontjára mindenesetre kivételesen nem lehet hivatkozni, ha az árut a lánc első értékesítője (jelen ügyben: a K GmbH első értékesítője Hollandiában, illetve Olaszországban) saját maga fuvarozza, illetve az ő megbízásából szállítják. Kézenfekvő, hogy az értékesítő/eladó nem lehet egyidejűleg az átvevő is. Az első értékesítő a fuvarozás megrendelésével nem is szerez (új) tulajdonosi jogosítványokat, hanem csak a már meglévő jogosítványait gyakorolja.

63. Ilyen esetben a Közösségen belüli termékbeszerzés csak a következő átvevők egyikének személyében valósulhat meg. A hatékony adóztatás biztosítása érdekében ilyenkor az első értékesítő közvetlen átvevőjét kell a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adó fizetésére köteles személynek tekinteni abban az esetben is, ha az árut ténylegesen nem hozzá szállítják, hanem az értékesítési lánc utolsó átvevőjéhez.

64. Csak az első értékesítő tudja ugyanis – már csak az általa megrendelt fuvarozás alapján is –, hogy adómentes Közösségen belüli termékértékesítésről van szó. Ezért nem számláz ki erre hivatkozással az átvevőjének (jelen ügyben a K GmbH) hozzáadottérték-adót, amiből ezen első átvevő számára a Közösségen belüli termékbeszerzés után szükségképpen adózási kötelezettség keletkezik. Ezzel szemben minden további termékértékesítési viszonyban gond nélkül kimutatható, és az előzetesen megfizetett adó levonása útján figyelembe vehető a hozzáadottérték-adó.

65. Azt, hogy a javasolt megoldás a hatodik irányelv XVIa. címének rendszerével összeegyeztethető, a hatodik irányelv 28c. cikke E. része (3) bekezdésének, az úgynevezett háromszögügyletekre vonatkozó különös szabályaival való összehasonlítás is mutatja. A háromszögügylet végeredményben a láncügylet különös formája, amely esetében olyan vállalkozások képezik az értékesítési láncot, amelyek legalább három tagállamban honosak.

66. Egyszerűbben kifejezve ez a különös szabály azt mondja ki, hogy az a közvetítő kereskedő, aki a fuvarozás megrendelésével megvalósítja az adóköteles termékbeszerzést a rendeltetési országban, mentesíthető az adókötelezettség alól, ha nem a rendeltetési országban honos, és helyette az adó fizetésére kötelezett személyként az ott letelepedett végső átvevőt határozták meg.⁽¹⁰⁾ Ez a különös szabály megerősíti az (egyszerű) láncügyletek itt képviselt minőségét, nevezetesen, hogy rendszerint az valósítja meg a Közösségen belüli termékbeszerzést, aki a fuvarozást megrendeli.

VI – Véggövetkeztetések

67. Végeredményben azt javaslom, hogy a Bíróság a Verwaltungsgerichtshof előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit a következőképpen válaszolja meg:

„1. Több termékértékesítés közül csak egy tekinthető adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek, ha különböző vállalkozások ugyanazon termékre vonatkozóan kötnek termékértékesítési ügyleteket, és ezeket egyetlen árumozgással teljesítik; a Közösségen belüli termékértékesítés ez esetben az a termékértékesítés, amely a tagállamok forgalmi adóra

vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti Közösségen belüli termékbeszerzéssel áll szemben.

2. A feladás megkezdésének helye a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében nem meghatározó a tekintetben, hogy a termékértékesítést az ilyen láncügylet keretében adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek kell-e tekinteni.

3. Olyan esetben, mint amely az alapügyben is felmerült, nem tekinthető a Közösségen belüli termékbeszerzést követő termékértékesítés helyének az a hely, ahol a terméket ténylegesen feladták. A termékértékesítés helyének inkább az a tagállam minősül, ahol a Közösségen belüli termékbeszerzésre sor került.

4. Azon személy meghatározása szempontjából, akinél az ilyen láncügylet keretében a Közösségen belüli termékértékesítés megvalósul, egyéb támpontok hiányában az a meghatározó jelentőségű, hogy ki fuvarozza a terméket, illetve azt kinek a megbízásából fuvarozzák, és a fuvarozás során kinek van rendelkezési joga a termék felett.”

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 – HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet., 160. o.

4 – BGB1. I., 106/1999. sz.

5 – Lásd a 91/680 irányelv második preambulumbekendését.

6 – Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok C-68/03. sz., Staatssecretaris van Financiën kontra D. Lipjes ügyre vonatkozó, 2004. január 13-ii indítványának (2004. május 27-én hozott ítélet, EBHT 2004., I-5879. o.) 35. pontja.

7 – A C-68/03. sz. Lipjes-ügyben 2004. május 27-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5879. o.) 25. pontja.

8 – A C-320/88. sz. ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-285. o.) 7. és 8. pontja. Lásd a C-185/01. sz., Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-1317. o.) 32. pontját is.

9 – Elképzelhető lenne például az is, hogy a szerződő felek a fuvarozás megrendelését eltérő személyt határoznak meg adóalanyként. Így a K GmbH és az EMAG megállapodhatnak, hogy az EMAG a Közösségen belüli termékbeszerzés adóalanya Ausztriában. Ilyen megállapodásokat említene kifejezetten például a hatodik irányelv 28c. cikke E. része (3) bekezdésének ötödik franciabekezdése (az 1992. december 14-ii 92/111/EGK tanácsi irányelv szerinti változatban, HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.) szerint az úgynevezett háromszögügyletek keretében (a háromszögügyletekről bővebben lásd alább a 65. és azt követő pontokat).

10 – Ez elejét veszi az adókivetésnél felmerülő gyakorlati nehézségeknek, mivel a külföldi illetőségű személyeket főszabály szerint nem veszik hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezettként nyilvántartásba a rendeltetési országban.